YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

14 päivänä syyskuuta 1999 *

Asiassa C-391/97,

jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Frans Gschwind

vastaan

Finanzamt Aachen-Außenstadt

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch ja P. Jann sekä tuomarit C. Gulmann,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (esittelevä tuomari) ja R. Schintgen,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Frans Gschwind, edustajanaan veroasiantuntija W. Kaefer, Aachen,

— Finanzamt Aachen-Außenstadt, edustajanaan Finanzamt Aachen-Außenstadtin ylijohtaja J. Viehöfer,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos E. Röder ja saman ministeriön ylijohtaja C.-D. Quassowski,

— Belgian hallitus, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön oikeudellisen osaston hallintopäällikkö J. Devadder,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies H. Michard, jota avusti oikeudellisessa yksikössä toimiva kansallinen virkamies A. Buschmann,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Frans Gschwindin, edustajanaan W. Kaefer, jota avusti G. Saß, Finanzamt Aachen-Außenstadtin, edustajanaan Finanzamt Aachen-Außenstadtin johtava ylijohtaja E. Marx, Saksan hallituksen, asiamiehenään C.-D. Quassowski, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen apulaisneuvonantaja J. S. van den Oosterkamp, ja komission, asiamiehenään A. Buschmann, 26.1.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.3.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Finanzgericht Köln on 27.10.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.11.1997, esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) tulkinnasta.

2 Kysymys on esitetty vireillä olevassa asiassa Frans Gschwind vastaan Finanzamt Aachen-Außenstadt (jäljempänä Finanzamt), joka koskee Saksassa ansaittujen palkkatulojen verotuksen määräytymistä.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Tuloverotusta koskevan Saksan lainsäädännön mukaan verotusjärjestelmä määräytyy verovelvollisen asuinpaikan mukaan. *Einkommensteuergesetz*in (tuloverolaki, jäljempänä EStG) 1 §:n 1 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksassa, ovat velvollisia suorittamaan siellä veroa kaikista mistä maasta tahansa saaduista tuloistaan (yleinen verovelvollisuus). Saman pykälän 4 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa Saksassa, ovat sitä vastoin velvollisia suorittamaan veroa ainoastaan Saksasta saamastaan tulosta (rajoitettu verovelvollisuus). EStG:n 49 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan Saksasta saaduiksi tuloiksi katsotaan Saksassa tehdystä ansiotyöstä saadut tulot.

4 Saksan lainsäätäjä on ottanut käyttöön yhteisverotusjärjestelmän verovelvollisille, jotka ovat avioliitossa keskenään eivätkä asu toisistaan pysyvästi erillään; järjestelmässä aviopuolisoille määrätään yhteinen veronmääräytymisperuste, johon sitten sovelletaan nk. splitting-menettelyä tuloveroasteikon progression lieventämiseksi. Tässä tarkoituksessa EStG:n 26 b §:ssä säädetään, että "aviopuolisoiden saamat tulot lasketaan yhteen ja niiden katsotaan kuuluvan heille yhdessä ja, jollei muuta ole säädetty, puolisoita kohdellaan sitten yhtenä ainoana verovelvollisena". EStG:n 32 a §:n 5 momentin mukaan yhdessä verotettaville aviopuolisoille määrättävän tuloveron määrä "vastaa heidän yhteisesti verotettavan tulonsa puolikkaasta kannettavaa veroa kerrottuna kahdella — — (splitting-menettely)". Kyseistä tuloa verotetaan siis ikään kuin kumpikin puolisoista olisi ansainnut siitä puolet. Tämä tarkoittaa, että aviopuolisoiden verotus kevenee niissä tapauksissa, joissa puolisoiden välinen tuloero on suuri. Splitting-menettely yhdessä Saksan veroprogression kanssa saa aikaan, että veronkevennys on pääsääntöisesti sitä suurempi, mitä suurempi puolisoiden välinen tuloero on.

5 Tätä veroetua sovellettiin aluksi pelkästään Saksassa asuviin aviopuolisoihin, ja myös silloin jos toinen heistä sai tuloja ulkomailta, jolloin nämä tulot otettiin huomioon progressiossa verokantaa laskettaessa.

6 Vuonna 1995 tehdyn lainmuutoksen jälkeen, jolla pyrittiin saattamaan ulkomailla asuvien henkilöiden tuloverojärjestelmä yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 antamassa tuomiossa (Kok. 1995, s. I-225) ja asiassa C-80/94, Wielockx, 11.8.1995 antamassa tuomiossa (Kok. 1995, s. I-2493) kehittämän oikeuskäytännön mukaiseksi, naimisissa oleva verovelvollinen, jolla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa Saksassa ja joka on Euroopan yhteisöjen jonkin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueesta tehdyssä sopimuksessa sopimuspuolena olevan jonkin valtion kansalainen, voi pyytää EStG:n 1 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti, että häneen sovelletaan puolisoiden yhteisverotusta ja verokantaa, joka määräytyy splitting-menetelmän avulla, kun hänen aviopuolisonsa asuu jossakin kyseisistä valtioista ja

— kun aviopuolisoiden yhteenlasketuista tuloista vähintään 90 prosenttia kuuluu Saksan tuloverotuksen piiriin

— tai kun ne heidän tulonsa, jotka eivät kuulu Saksan tuloverotuksen piiriin, ovat enintään 24 000 Saksan markkaa kalenterivuotta kohti.

7 Näiden edellytysten täyttyessä Saksan oikeudessa aviopuolisoita kohdellaan siis yleisesti verovelvollisina, riippumatta siitä, onko heillä kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa Saksassa. Tällöin he saavat myös muita Saksassa asuville henkilöille kuuluvia veroetuja, jotka määräytyvät henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella (perheen elatuskustannukset, sosiaaliturvamaksut ja muut seikat, joiden perusteella syntyy oikeus vähennyksiin ja veronalennuksiin).

8 EStG:n 26 ja 26 a §:n mukaan nämä verovelvolliset voivat pyytää, että heitä verotetaan erikseen, ja välttyä näin splittingin soveltamisesta progression vuoksi aiheutuvalta lisärasitteelta (esimerkiksi jos toinen puolisoista saa paljon tuloja ulkomaisesta lähteestä).

Pääasia

9 Gschwind, joka on Alankomaiden kansalainen, asuu perheensä kanssa Alankomaissa lähellä Saksan rajaa. Vuosina 1991 ja 1992 hän työskenteli Aachenissa (Saksa), kun taas hänen aviopuolisonsa työskenteli Alankomaissa.

10 Kumpanakin näistä vuosista Gschwind sai noin 74 000 Saksan markkaa (jäljempänä DEM) verotettavaa palkkatuloa, joka vastasi noin 58:aa prosenttia talouden yhteenlasketuista tuloista. Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tulo-, varallisuus- ja tiettyjä muita veroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja muista verotukseen liittyvistä seikoista tehdyn, Haagissa 16.6.1959 allekirjoitetun sopimuksen (jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus) 10 artiklan 1 kappaleen mukaan Gschwindin tulot olivat veronalaisia Saksassa ja hänen aviopuolisonsa tulot Alankomaissa. Kuitenkin sopimuksen 20 artiklan 3 kappaleen mukaan Alankomaiden veroviranomaisilla oli oikeus sisällyttää veronmääräytymisperusteeseen Saksassa verotettavat tulot siten, että näin lasketusta verosta oli vähennettävä Saksassa verotettavaa tuloa vastaava veron osa.

11 Vuonna 1995 tehdyn verojärjestelmän muutoksen vuoksi, jota sovellettiin veroihin, joita ei ollut vielä kannettu muutoksen tullessa voimaan, Saksan vero-

viranomainen verotti vuonna 1997 Gschwindiä hänen vuosina 1991 ja 1992 saamiensa tulojen osalta yleisesti verovelvollisena mutta käsitteli häntä ikään kuin hän olisi ollut naimaton sillä perusteella, että EStG:n 1 §:n 3 momentin ja 1 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan hänen aviopuolisonsa Alankomaissa saamat tulot ylittivät sekä niiden tulojen enimmäismäärän, jotka eivät ole veronalaisia Saksassa, eli 24 000 DEM vuodessa, että kotitalouden yhteenlasketuista tuloista lasketun 10 prosentin enimmäismäärän. Tästä maksuunpanosta aiheutui Gschwindille 1 012 DEM:n suuruinen ylimääräinen verorasite vuodelle 1991 ja 724 DEM vuodelle 1992 verrattuna veroon, jonka hän olisi maksanut EStG:n 26 ja 26 b §:ssä tarkoitetun aviopuolisoihin sovellettavan veroasteikon mukaan splittingin tekemisen jälkeen.

12 Sen jälkeen kun Gschwindin veronoikaisuvaatimus vuosia 1991 ja 1992 koskevista verotuspäätöksistä oli hylätty, hän saattoi asian Finanzgericht Kölnin käsiteltäväksi ja väitti, että se, ettei splittingin tekemiseen perustuvaa veroasteikkoa sovelleta sellaisiin avioliitossa oleviin yhteisön kansalaisiin, jotka työskentelevät Saksassa ja asuvat toisessa jäsenvaltiossa, on vastoin perustamissopimuksen 48 artiklaa ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka perustuu edellä mainitussa asiassa Schumacker annettuun tuomioon ja asiassa C-107/94, Asscher, 27.6.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-3089).

13 Voidakseen ratkaista asian Finanzgericht Köln päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista, että *Einkommensteuergesetz*in (Saksan tuloverolaki) 1 §:n 3 momentin toisen virkkeen ja 1 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan Alankomaiden kansalaista, joka saa Saksasta veronalaista palkkatuloa ja jolla ei ole Saksassa kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa, sekä hänen ulkomailta tuloja saavaa aviopuolisoaan, joka ei asu hänestä pysyvästi erillään ja jolla ei myöskään ole Saksassa kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa, ei *Einkommensteuergesetz*in 26 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen (aviopuolisoiden yhteisverotus) soveltamista varten käsitellä yleisesti verovelvollisena, koska aviopuolisoiden kalenterivuoden aikana

saamista yhteenlasketuista tuloista vähintään 90 prosenttia ei kuulu Saksan tuloverotuksen piiriin tai koska heidän Saksan tuloverotuksen piiriin kuulumattomat tulonsa ylittävät 24 000 DEM?"

14 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, estääkö perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohta soveltamasta jäsenvaltion sellaista lainsäädäntöä, jossa samanaikaisesti myönnetään tuossa jäsenvaltiossa asuville aviopuolisoille splitting-järjestelmän soveltamiseen perustuva veroetu ja jossa saman veroedun myöntämiseksi ulkomailla asuville aviopuolisoille edellytetään, että vähintään 90 prosenttia heidän yhteenlasketuista tuloistaan on veronalaista tuossa jäsenvaltiossa, tai jos tämä prosenttimäärä ei täyty, että heidän ulkomailta saamansa tulot, jotka eivät ole veronalaisia tässä jäsenvaltiossa, eivät ylitä tiettyä enimmäismäärää.

15 Finanzamt samoin kuin Saksan ja Alankomaiden hallitukset ovat todenneet, että erilainen kohtelu splittingin soveltamisessa verovelvollisen asuinpaikan mukaan ei ole yhteisön oikeuden vastaista. Edellyttäessään tämän edun myöntämiseksi henkilöille, jotka eivät asu Saksassa, että aviopuolisoiden yhteenlasketuista tuloista vähintään 90 prosentin on kuuluttava Saksan tuloverotuksen piiriin, tai että ne heidän tulonsa, jotka eivät kuulu Saksan tuloverotuksen piiriin, ovat enintään 24 000 DEM, Saksan lainsäätäjä on ottanut huomioon edellä mainitun asiassa Schumacker annetun tuomion. Tuossa tuomiossa velvoitetaan myöntämään splittingiin perustuva etu Saksan ulkopuolella asuville henkilöille vain silloin, kun heidän henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei voida ottaa huomioon heidän asuinmaassaan siksi, että he saavat Saksasta olennaisen osan tuloistaan ja lähes kaikki perheensä tulot.

16 Ne toteavat lisäksi, että esillä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa huomattava osa perheen tuloista saadaan verovelvollisen asuinvaltiosta, asuinvaltio pystyy

myöntämään tälle asuinvaltion lainsäädäntöön perustuvia etuuksia, joilla otetaan huomioon hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa.

17 Belgian hallitus katsoo sitä vastoin, ettei ole mitään objektiivista syytä, jonka perusteella olisi oikeutettua olla myöntämättä ulkomailla asuville aviopuolisoille splittingiin perustuvaa etua sillä perusteella, että heidän ulkomailta saamansa tulot ylittävät tietyn enimmäismäärän tai tietyn prosenttiosuuden puolisoiden yhteenlasketuista tuloista. Saksan splitting-järjestelmän tavoitteena ei ole myöntää verovelvollisen henkilö- tai perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvää veroetua, joka saatettaisiin myöntää toiseen kertaan asuinvaltiossa, eikä sen vaikutuksesta näin tapahdu. Kysymyksessä on pikemminkin verokannan määrittämistapa, joka perustuu aviopuolisoiden muodostaman taloudellisen yksikön yhteenlaskettuun veronmaksukykyyn.

18 Komissio toteaa vielä, että koska asuinvaltio, joka on esillä olevassa asiassa Alankomaiden kuningaskunta, on luopunut kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla verottamasta pääasian valittajan palkkatuloja, ainoastaan työskentelyvaltio kykenee ottamaan huomioon valittajan henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen. Lisäksi verovelvollinen valitsee splitting-järjestelmän ainoastaan enemmän tuloja ansaitsevan puolison verotusvaltiossa, koska ainoastaan tällöin järjestelmän mukaan on mahdollista alentaa veron määrää veroasteikkoon perustuvaa progressiota lieventämällä. Splittingin soveltaminen ei voi näin ollen johtaa verovelvollisen perhekohtaisen tilanteen perusteella kaksinkertaiseen veronkevennykseen sekä asuinvaltiossa että työskentelyvaltiossa. Komissio toteaa lisäksi, että esillä olevaan asiaan liittyvä tilanne voidaan objektiivisesti rinnastaa sellaisten Saksassa asuvien aviopuolisoiden tilanteeseen, jossa toinen puolisoista saa jostakin toisesta jäsenvaltiosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla Saksan tuloverotuksesta vapautettuja palkkatuloja ja jossa Saksan lainsäätäjä kuitenkin on myöntänyt puolisoille splitting-edun.

19 Komissio kiistää toissijaisesti sen, että Saksan lainsäätäjä olisi edellä mainitussa asiassa Schumacker annetun tuomion nojalla saanut pätevästi säätää siitä, että kummankin aviopuolison tulot otetaan huomioon selvitettäessä, ylittyvätkö

tulojen enimmäismääriä koskevat rajat. Koska saksalainen vero kohdistuu ainoastaan pääasian valittajan tuloihin, joihin lisätään aviopuolison tulot vain progression huomioon ottamiseksi mutta ei myös näiden tulojen verottamista silmällä pitäen, komission mukaan ei ole johdonmukaista ottaa huomioon kummankin aviopuolison tuloja arvioitaessa, täyttyykö edellytys, jonka mukaan 90 prosenttia tuloista on kuuluttava Saksan tuloverotuksen piiriin.

20 Aluksi on todettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitellystä kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (em. asia Schumacker, tuomion 21 ja 26 kohta ja em. asia Wielockx, tuomion 16 kohta).

21 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan erilaisten säännösten soveltaminen toisiinsa rinnastettaviin tilanteisiin tai saman säännöksen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin merkitsee syrjintää.

22 Välittömän verotuksen alalla tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleensä ole toisiinsa rinnastettavissa, koska tulot, jotka henkilö hankkii muualta kuin asuinmaastaan, ovat useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinmaastaan, ja koska ulkomailla asuvan henkilön henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten intressiensä ja varallisuusintressiensä keskus, joka on yleensä hänen tavanomainen asuinpaikkansa (em. asia Schumacker, tuomion 31 ja 32 kohta).

23 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Schumacker annetun tuomion 34 kohdassa, että se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei

yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteen välillä on objektiivisia eroja sekä tulonlähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta.

24 Nykyään kansainvälisessä vero-oikeudessa ja muun muassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) mallisopimuksessa asumista pidetään lähtökohtaisesti verotuksellisena siteenä jaettaessa verotusta koskeva toimivalta eri valtioiden välillä kansainvälisluonteisissa tilanteissa.

25 Näin ollen koska Saksa on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 10 artiklan 1 kappaleen mukaan yksin toimivaltainen verottamaan alueeltaan saatuja palkkatuloja, sellaisten Alankomaissa asuvien aviopuolisoiden osalta, joista toinen työskentelee Saksassa, Alankomaiden kuningaskunta, joka on aviopuolisoiden asuinvaltio, voi saman sopimuksen 20 artiklan 3 kappaleen mukaan ottaa huomioon veronmääräytymisperusteessa Saksassa veronalaiset tulot siten, että näin lasketusta verosta on vähennettävä Saksassa verotettavaa tuloa vastaava veron osa. Sitä vastoin kyseisen sopimuksen 20 artiklan 2 kappaleen mukaan kun asuinvaltiona on Saksan liittotasavalta, se ei ota veronmääräytymisperusteessa huomioon Alankomaissa veronalaisia tuloja, vaan laskee Saksassa veronalaisista tuloista suoritettavan veron määrän verovelvollisen yhteenlaskettuihin tuloihin sovellettavan verokannan mukaan.

26 Näin ollen kysymyksessä saattaa olla perustamissopimuksessa tarkoitettu syrjintä tietyssä valtiossa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä ainoastaan silloin, jos huolimatta siitä, että näiden henkilöiden asuinpaikka on eri valtioissa, kävisi ilmi, että kyseisten kansallisten säännösten tarkoitus ja sisältö huomioon ottaen nämä verovelvollisten kaksi ryhmää ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

27 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan näin on silloin kun ulkomailla asuva henkilö ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan, vaan hän saa

olennaisen osan verotettavista varoistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta. Asuinvaltiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja, joten tällaisen ulkomailla asuvan henkilön ja vastaavaa ansiotyötä tekevän, kyseisessä maassa asuvan henkilön objektiivisen tilanteen välillä ei ole sellaista eroa, että se oikeuttaisi erilaiseen kohteluun otettaessa verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne verotuksessa huomioon (em. asia Schumacker, tuomion 36 ja 37 kohta).

28 On kuitenkin todettava, että esillä olevan kaltainen tilanne poikkeaa selvästi asiassa Schumacker vallinneesta tilanteesta. Puolisoiden tulot nimittäin koostuivat lähes yksinomaan Schumackerin tuloista, eikä hänellä tai hänen puolisollaan ollut sellaisia merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan, joiden perusteella olisi ollut mahdollista ottaa huomioon heidän henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa. Säätämällä toisaalta Saksassa veronalaisten tulojen prosentuaalisesta vähimmäismäärästä ja toisaalta muualta kuin Saksasta saatujen veronalaisten tulojen markkamääräisestä enimmäismäärästä Saksan lainsäädännössä on nimenomaisesti otettu huomioon se, että verovelvollisten henkilö- ja perhekohtainen tilanne voidaan riittävän veropohjan perusteella ottaa huomioon asuinvaltiossa.

29 Koska esillä olevassa asiassa noin 42 prosenttia Gschwindin aviopuolisoiden kaikista tuloista saadaan asuinvaltiossa, asuinvaltiossa voidaan ottaa huomioon Gschwindin henkilö- ja perhekohtainen tilanne tämän valtion lainsäädännössä säädetyillä tavoin, koska veropohja siellä riittää tähän.

30 Näin ollen ei ole näytetty toteen, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia verosäännöksiä sovellettaessa sellaiset ulkomailla asuvat aviopuolisot, joista toinen työskentelee kyseisessä verotuksen toimittavassa valtiossa ja joiden asuinvaltion veroviranomaiset voivat siellä olevan riittävän veropohjan perus-

teella ottaa huomioon heidän henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa, olisivat vastaavassa tilanteessa kuin verotuksen toimittavassa valtiossa asuvat aviopuolisot, vaikka toinen näistä työskentelisi muussa jäsenvaltiossa.

31 Komission väitteestä, jonka mukaan tulojen enimmäismääriä koskevien rajojen täyttämistä tarkistettaessa ei ole johdonmukaista ottaa huomioon molempien puolisoiden tuloja, koska splitting-menetelmää sovelletaan ainoastaan ulkomailla asuvan puolison tuloihin, riittää kun todetaan, että vaikka työskentelyvaltiossa verovelvollisena on yksilö eikä aviopari, splitting-menetelmän kaltainen verokannan laskeminen perustuu luonnostaan kummankin puolison tulojen huomioon ottamiseen.

32 Edellä esitetystä seuraa, että perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se ei estä soveltamasta jäsenvaltion sellaista lainsäädäntöä, jossa samanaikaisesti annetaan tuossa jäsenvaltiossa asuville aviopuolisoille splitting-järjestelmän soveltamiseen perustuva veroetu ja jossa saman veroedun myöntämiseksi ulkomailla asuville aviopuolisoille edellytetään, että vähintään 90 prosenttia heidän yhteenlasketuista tuloistaan on veronalaista tuossa jäsenvaltiossa, tai jos tämä prosenttimäärä ei täyty, että heidän ulkomailta saamansa tulot, jotka eivät ole veronalaisia tässä jäsenvaltiossa, eivät ylitä tiettyä enimmäismäärää, koska tällöin heidän henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa voidaan ottaa huomioon heidän asuinvaltiossaan.

Oikeudenkäyntikulut

33 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Belgian ja Alankomaiden hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Finanzgericht Kölnin 27.10.1997 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohtaa (josta on muutettuna tullut EY 39 artiklan 2 kohta) on tulkittava siten, että se ei estä soveltamasta jäsenvaltion sellaista lainsäädäntöä, jossa samanaikaisesti annetaan tuossa jäsenvaltiossa asuville aviopuolisoille splitting-järjestelmän soveltamiseen perustuva veroetu ja jossa saman veroedun myöntämiseksi ulkomailla asuville aviopuolisoille edellytetään, että vähintään 90 prosenttia heidän yhteenlasketuista tuloistaan on veronalaista tuossa jäsenvaltiossa, tai jos tämä prosenttimäärä ei täyty, että heidän ulkomailta saamansa tulot, jotka eivät ole veronalaisia tässä jäsenvaltiossa, eivät ylitä tiettyä enimmäismäärää, koska tällöin heidän henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa voidaan ottaa huomioon heidän asuinvaltiossaan.

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Jann Gulmann

Murray Edward Ragnemalm

Sevón Wathelet Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 14 päivänä syyskuuta 1999.

R. Grass

kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias

presidentti